



# La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet

**Andrés García Martínez**

*Profesor titular (acreditado a catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

[andres.garcia@uam.es](mailto:andres.garcia@uam.es) | <https://orcid.org/0000-0002-4499-5340>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

## Extracto

En este trabajo se aborda el estudio de la utilización por diferentes Administraciones tributarias de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para la captación automatizada de información de libre acceso en las redes sociales y en otras plataformas de internet que ponen en relación con una pluralidad de partes para el intercambio de bienes y la prestación de servicios. La finalidad perseguida con esta nueva forma de captación de información es enriquecer las propias bases de datos de las Administraciones tributarias, fundamentalmente, para una más eficaz lucha contra el fraude fiscal, aunque también para prestar una mejor asistencia a los contribuyentes a fin de favorecer el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias. A tal efecto, se analiza la práctica seguida por la Administración tributaria de Estados Unidos, de Francia y de España a fin de extraer conclusiones válidas para la mejora de nuestro propio ordenamiento tributario. Esta práctica, si bien aumenta la eficacia y eficiencia de la Administración, es susceptible de producir una importante injerencia en derechos fundamentales de los ciudadanos, como la protección de datos y el respeto a su vida privada, lo que también es tenido muy presente en el análisis.

**Palabras clave:** inteligencia artificial; *big data*; redes sociales; información tributaria; lucha contra el fraude fiscal; derechos de los contribuyentes.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 09-02-2022

**Cómo citar:** García Martínez, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 5-40.



# The automated obtaining by the tax Administrations of information from social networks and other internet platforms

Andrés García Martínez

## Abstract

This paper deals with the study of the use by different tax administrations of big data and artificial intelligence techniques for the automated collection of freely accessible information on social networks and on other internet platforms that relate to a plurality of parties for the exchange of goods and the provision of services. The purpose pursued with this new way of gathering information is to enrich the tax administrations' own databases, fundamentally, for a more effective fight against tax fraud, but also to provide better assistance to taxpayers in order to favor the voluntary compliance with their tax obligations. To this end, the practice followed by the United States, France and Spain tax administrations is analyzed in order to draw valid conclusions for the improvement of our own tax system. This practice, although it increases the effectiveness and efficiency of the Administration, is likely to produce a significant interference in the fundamental rights of citizens, such as data protection and respect for their private life, which is also taken into account in the analysis.

**Keywords:** artificial intelligence; big data; social networks; tax information; fight against tax fraud; taxpayer rights.

**Citation:** García Martínez, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 5-40.



## Sumario

1. Introducción
  2. La captación automatizada de información en internet
    - 2.1. Algunas precisiones sobre las redes sociales
    - 2.2. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Estados Unidos
    - 2.3. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Francia
    - 2.4. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la AEAT española
  3. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas



Mas muchos que opinión tuvieron grave,  
por imprimir sus obras la perdieron;  
tras esto, con el nombre del que sabe,  
muchos sus ignorancias imprimieron.  
Otros, en quien la baja envidia cabe,  
sus locos desatinos escribieron,  
y con nombre de aquel que aborrecían,  
impresos por el mundo los envían

Félix Lope de Vega y Carpio  
*Fuente Ovejuna*, Madrid, 1619

## 1. Introducción

Desde hace ya algunos años, al mismo tiempo que las empresas y la sociedad se han ido incorporando a la revolución digital que ha supuesto la irrupción de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, convirtiéndose en actores destacados de la misma, las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno han percibido claramente las oportunidades que esas nuevas tecnologías les ofrecían para el mejor cumplimiento de las tareas que tienen encomendadas<sup>1</sup>. Ello se ha revelado de una forma fundamental en el ámbito de la información y asistencia que la propia Administración tributaria ha de prestar a los obligados tributarios, lo que tiene una relación directa con la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que les incumben. Respecto a ello, la digitalización de la Administración tributaria y, especialmente, de los procedimientos establecidos para la presentación de declaraciones tributarias a través del uso de las nuevas tecnologías ha supuesto, en líneas generales, una menor carga o coste de cumplimiento para una

---

<sup>1</sup> Como destaca Carvalho (2019, p. 3), empresas como Google, Facebook, Microsoft, Amazon y Apple se sirven de las informaciones procedentes de la utilización de sus sistemas y dispositivos móviles, como localización, búsquedas en internet, compras realizadas, contenido accedido, fotos, vídeos, audios y utilización de las redes sociales, para vender publicidad y ampliar sus fuentes de lucro. El cruce eficiente de esas informaciones permite elaborar patrones de comportamiento, de consumo e, incluso, estimar los rendimientos financieros y las bases patrimoniales de los contribuyentes, lo que es de gran interés para la Administración tributaria.

gran mayoría de obligados tributarios<sup>2</sup>. Baste pensar, por mencionar algunos ejemplos, en el fácil acceso a través de las páginas web institucionales de los correspondientes organismos públicos a la normativa tributaria actualizada, a los criterios administrativos expresados en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y en las contestaciones a las consultas tributarias formuladas por los contribuyentes, a la jurisprudencia emanada de distintos tribunales, a los programas de ayuda para la confección y presentación de las declaraciones-liquidaciones tributarias o a la extensión de los medios de pago de las deudas tributarias por vía telemática.

Sin duda, lo que ha supuesto un avance cualitativo para el logro de una mayor eficiencia de la Administración tributaria ha sido la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar sus declaraciones en formato digital y, destacadamente, la obligación a cargo de terceros de cumplir de forma telemática con sus obligaciones de suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria, lo que, por una parte, ha posibilitado a la Administración tributaria almacenar en sus bases de datos una enorme cantidad de datos referidos a los contribuyentes y a sus actividades con relevancia fiscal, procesar telemáticamente esos datos para detectar errores en las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y, sobre todo, elaborar borradores de declaraciones tributarias que pueden ser notificadas a los contribuyentes para su confirmación y presentación como declaración o, en su caso, para su corrección o modificación, si es que se advierte algún error u omisión en el borrador de declaración por parte del contribuyente<sup>3</sup>.

En definitiva, cuanta mayor cantidad de datos relativos a los contribuyentes sobre gastos, ingresos, actividades, titularidades patrimoniales, etc., disponga la Administración tributaria de una forma digitalizada que permita su fácil procesamiento y análisis con las nuevas tecnologías, un mejor servicio de información y asistencia puede ofrecer la Administración tributaria al contribuyente, sobre todo, aportando al mismo predeclaraciones impositivas

---

<sup>2</sup> Destaca Calderón Carrero que el uso de las nuevas tecnologías y especialmente de las herramientas de inteligencia artificial permite a la Administración tributaria «articular servicios asistenciales más ajustados a las necesidades y circunstancias de los obligados tributarios, reduciendo sus costes de cumplimiento y mejorando la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria» (2020, p. 123).

<sup>3</sup> En este sentido, Hatfield (2015, pp. 333 y ss.) considera que el suministro de información relativa a los contribuyentes realizado por terceros a la Administración tributaria reduce considerablemente la carga que para los contribuyentes supone el cumplimiento formal de sus obligaciones tributarias, pues constituye un hecho incontestable que la carga o coste de cumplimiento para el contribuyente persona física es muy alta debido a que se ve obligado a navegar en la complejidad de la legislación fiscal, a determinar cuáles son los hechos relevantes desde un punto de vista tributario y a aplicar la normativa fiscal a estos hechos. Mientras que la complejidad del derecho tributario impone tremendas cargas o costes de cumplimiento a los contribuyentes, las obligaciones establecidas en la legislación tributaria para que los terceros suministren información sobre los contribuyentes a la Administración tributaria reduce significativamente estas cargas o costes de cumplimiento.

(por ejemplo, los borradores de declaración en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–) o suministrándole los datos fiscales relevantes para la confección de sus declaraciones de impuestos. Esto, por una parte, reduce la carga o el coste fiscal indirecto que supone, en horas de trabajo, en contratación de expertos en derecho fiscal que presten su asesoramiento especializado al contribuyente, etc., el cumplimiento de las obligaciones tributarias que incumben a los obligados tributarios y, por otra parte, y esto no es menos importante, reduce el riesgo de incumplimiento tributario y, con ello, la pérdida recaudatoria que suele ir asociada al mismo<sup>4</sup>. Esto es, la información relativa a los contribuyentes en poder de la Administración tributaria constituye un elemento esencial para que la propia Administración pueda facilitar el cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias a través de sus funciones de información y asistencia a los obligados tributarios y, además, genera una mayor eficacia en la lucha contra la evasión impositiva, por una parte, al fomentar un correcto cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, destacadamente, respecto a los contribuyentes personas físicas, y, por otra parte, al posibilitar un mejor control de la Administración sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>5</sup>.

En relación con el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, además, se establece otro campo de actuación de la Administración tributaria en el que la información procedente de distintas fuentes y la aplicación de nuevas tecnologías de *big data* e inteligencia artificial en relación con la captación, el almacenamiento, procesamiento y análisis de esta información cobra una importancia cada vez mayor. Nos referimos, obviamente, al ámbito del control tributario, esto es, al desarrollo por parte de la Administración tributaria de sus potestades y competencias de comprobación e investigación tributaria, especialmente por lo que respecta a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de los procedimientos de comprobación e investigación<sup>6</sup>.

Bien sea para mejorar la asistencia a los contribuyentes y, con ello, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, bien sea para mejorar y hacer más eficaz y eficiente el control tributario en la lucha contra el fraude fiscal, lo cierto es que las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria

<sup>4</sup> Como destaca Hatfield (2015, p. 336), la información proporcionada por terceros a la Administración tributaria sobre los contribuyentes, en cumplimiento de las obligaciones de proporcionar tal información establecidas en la normativa tributaria, no solo reduce el coste o carga indirecta de cumplimiento para el contribuyente, sino que también reduce la evasión impositiva, el desequilibrio o diferencia entre lo que se debe pagar en concepto de impuestos según la normativa tributaria y lo que realmente se paga a la Administración tributaria, el llamado *compliance gap*.

<sup>5</sup> Como señala De la Peña Amorós:

La eficiencia de nuestro actual sistema tributario depende en gran medida de la información que facilitan los obligados tributarios en cumplimiento de las obligaciones que se les exigen por la normativa de los distintos tributos, tanto la recogida en la autoliquidación que deben presentar, como la información complementaria de trascendencia tributaria que resulte necesaria. (2020, p. 24)

<sup>6</sup> Sobre ello, *vid.* García Martínez (2020, pp. 497 y ss.).

(AEAT) española no es una excepción en este sentido, han puesto su mirada en la aplicación de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para conseguir captar un mayor volumen de información sobre los contribuyentes y para establecer sistemas de almacenamiento, procesamiento y análisis de esa información<sup>7</sup>. En este sentido, está cobrando una especial importancia la captación de información de forma automatizada de las páginas de internet y de las redes sociales, tipo Facebook, Twitter, Instagram y otras<sup>8</sup>. Y ello no solo en relación con lo que en sentido estricto podemos calificar como economía digital, esto es, actividades económicas que se ejercen a través de páginas y plataformas de internet (comercio electrónico, intercambio de bienes, alquileres turísticos, etc.), sino también en un sentido más amplio, como una forma de obtener una información más detallada de la vida de los contribuyentes a fin de detectar, por ejemplo, una ostentación de bienes de alto valor económico o los indicios de un tren de vida que no es acorde con las declaraciones impositivas sobre la renta o sobre el patrimonio presentadas por el contribuyente, o bien, para determinar si la residencia fiscal declarada en el extranjero se corresponde realmente con la residencia efectiva del contribuyente según los puntos de conexión establecidos en la normativa tributaria interna, esto es, para detectar posibles cambios de residencia meramente ficticios de los contribuyentes con la intención de pagar menos impuestos en su país de residencia real<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Como destaca García-Herrera Blanco (2020a), el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria tiene una importancia estratégica, dado el elevado volumen de información y datos que obtienen las Administraciones tributarias y la calidad de los datos obtenidos, la mayoría de las veces suministrados por los propios contribuyentes en cumplimiento de obligaciones de información y a través de las declaraciones impositivas presentadas de forma telemática. Así, en líneas generales, las Administraciones tributarias hacen uso de las nuevas tecnologías basadas en la inteligencia artificial no solo para luchar contra el fraude fiscal, sino también para dar un mejor servicio a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

<sup>8</sup> Como señalan Houser y Sanders (2017, p. 819), la Administración tributaria federal norteamericana (*Internal Revenue Service*) está utilizando técnicas de análisis basadas en *big data* para extraer datos públicos y comerciales, incluidos datos de las redes sociales como Facebook, Instagram o Twitter. En este sentido, Hatfield (2015, pp. 340 y ss.) aboga por un incremento de la obtención automatizada de información por parte de la Administración tributaria estadounidense procedente de las páginas y plataformas de internet, incluidas las redes sociales y los teléfonos móviles de los ciudadanos, así como de la llamada internet de las cosas, como forma para reducir el coste o carga de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes, así como de cerrar las vías a la evasión fiscal. Al respecto, el autor predice que, en un plazo de 25 años, el propio sistema tributario tiene que evolucionar para adaptarse a estas nuevas tecnologías que implican una vigilancia o monitorización continua de los contribuyentes, en lo que gráficamente denomina *Tax Surveillance System* (sistema de vigilancia tributaria).

<sup>9</sup> Los cambios de residencia a Andorra y a Portugal por motivos fiscales están aumentando en los últimos años en España, cuyas autoridades fiscales han puesto el grito en el cielo al ver cómo un grupo destacado de *youtubers* e *influencers*, con el famoso Rubius a la cabeza, han abandonado nuestra jurisdicción fiscal en busca de una «tierra prometida» que les proporcione un sustancial ahorro impositivo. En este sentido, como destaca García (2021), «Hacienda tiene ya bajo la lupa a la nueva hornada de exiliados fiscales: los *youtubers*». Así, indica este autor, «en los últimos años, al menos cinco de los diez con más audiencia en esa plataforma se han ido a vivir entre las montañas de un país pegado a Cataluña y a tres horas de coche desde Barcelona».

Resulta imparabile, pues, el que la Administración tributaria utilice las nuevas tecnologías para captar y analizar un volumen de información cada vez mayor, articulando a través de las técnicas basadas en macrodatos o *big data* y de la inteligencia artificial formas de obtención de esa información definidas por su carácter automatizado, masivo y veloz, dirigidas a fuentes abiertas en internet. La cuestión, desde un punto de vista jurídico, estriba en determinar si esas nuevas formas de obtención de información tienen encaje en la actual normativa tributaria, el nivel de transparencia que necesariamente debe establecerse sobre estas actuaciones de la Administración tributaria y la salvaguarda de los derechos y libertades de los contribuyentes cuya información es captada, almacenada, procesada y analizada por la Administración tributaria a través de estas tecnologías. Especial atención merece, en este sentido, el hecho de que la Administración no solo capte información de las tradicionales páginas de comercio electrónico en internet, sino que, yendo un paso más allá, incluya también el rastreo de otras páginas y plataformas como las redes sociales que utilizan millones de ciudadanos o las plataformas de intercambio de bienes y servicios entre particulares.

## 2. La captación automatizada de información en internet

### 2.1. Algunas precisiones sobre las redes sociales

Las redes sociales son en la actualidad uno de los canales de información más usados de internet<sup>10</sup>. Las mismas contienen información de varios tipos, como documentos, textos, fotografías, vídeos, enlaces, datos de actividad física, comentarios y respuestas a las publicaciones, perfiles de usuarios, que pueden ser tanto personas físicas como organizaciones, y que contienen información personal y de contacto, así como el histórico de sus publicaciones e información sobre otros usuarios de la red con los que se relacionan, tales como amigos y seguidores<sup>11</sup>.

Las redes sociales también pueden tener una dimensión comercial para sus usuarios, ya que pueden ofrecer un escaparate para dar a conocer sus productos o servicios.

En las redes sociales, los datos pueden ser compartidos con un número reducido de personas (los amigos o seguidores) o con todo el público que libremente acceda a la red social. Este libre acceso a los contenidos publicados en las redes sociales y en otras páginas de internet ha sido utilizado por aquellos que colectan, almacenan y procesan informaciones dispuestas en los perfiles públicos de los usuarios como si en estos casos el derecho

<sup>10</sup> Cfr. AEPD (2020b, p. 16).

<sup>11</sup> Cfr. AEPD (2020b).

a la privacidad de los datos hubiese decaído. Sin embargo, esta interpretación resulta demasiado estricta, dado que el derecho a la privacidad de los datos versa también sobre el control del flujo de la información, sea esta pública o no<sup>12</sup>. En las redes sociales se puede actuar con una identidad verdadera o con un seudónimo, y uno de los problemas que plantea a las Administraciones fiscales y, por ende, a los propios contribuyentes, la recolección de datos de las mismas es la veracidad, exactitud o fiabilidad de los datos, dado que los usuarios de las redes sociales tienden en muchas ocasiones a dar la mejor versión de sí mismos y de sus circunstancias, por lo que pueden dar una imagen, por ejemplo, respecto a su tren de vida, que no se corresponda exactamente con la realidad<sup>13</sup>. Aun con todos estos inconvenientes, lo cierto es que, como analizaremos a continuación eligiendo para ello la experiencia de las Administraciones tributarias norteamericana, francesa y española, las Administraciones tributarias de numerosos países han puesto su ojo en las posibilidades que ofrece la captación y explotación de datos con técnicas de inteligencia artificial y *big data*, especialmente para incrementar la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal<sup>14</sup>. En efecto, con sistemas de inteligencia artificial las Administraciones tributarias podrían recolectar información disponible en la red. La más clásica de estas fuentes de información está constituida por las redes sociales, pero también se podría acceder a otra información disponible que los propios contribuyentes han decidido hacer pública o parcialmente pública y accesible en internet<sup>15</sup>. Lo cual, a su vez, genera la lógica preocupación en los contribuyentes por el respeto a su privacidad, a la protección de sus datos y al ejercicio de la libertad de expresión y comunicación, como veremos a lo largo de este trabajo<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> En este sentido, Delphino (2018, p. 44).

<sup>13</sup> En este sentido, Quarta (2020, p. 257) pone el siguiente ejemplo: pongamos el caso de que Ticio postee en una red social la imagen de sí mismo a bordo de un auto o de un barco de lujo sin que se pueda deducir con certeza si le pertenece o no. Compartir esta información con un número identificado y seleccionado de individuos podría tener el único objetivo de impresionar a los amigos o tal vez a una bella chica con la que le gustaría iniciar una relación, y que tal imagen no responda a la realidad en el sentido de que el vehículo de lujo en cuestión no le pertenezca realmente. Por ello, considera este autor que el hecho de que alguien (humano o máquina) asuma la decisión de utilizar esta imagen como un elemento indiciario de la efectiva situación patrimonial del sujeto para reconstruir su nivel de renta podría resultar arbitrario e injustificado.

<sup>14</sup> Como señala Delphino (2018, p. 10), el aumento en el uso de los datos de las redes sociales virtuales en los procedimientos de inspección tributaria intensifica la eficiencia de ese trabajo y, en cierta forma, se trata de una evolución inevitable teniendo en cuenta que internet actualmente penetra en los más diversos aspectos de la vida en sociedad.

<sup>15</sup> En este sentido, Quarta (2020, p. 250), que pone como ejemplo de esa otra información disponible en fuentes abiertas distintas a las tradicionales redes sociales los comentarios publicados sobre las plataformas de internet para la compra de bienes, como Amazon, o aquellas relativas a restaurantes y viajes.

<sup>16</sup> Como destaca Delphino (2018, p. 10), el uso de los datos de las redes sociales virtuales suscita, sobre todo, indagaciones sobre el respeto del derecho a la privacidad de los fiscalizados (sometidos al control tributario de la Administración).

## 2.2. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Estados Unidos

Una de las primeras Administraciones tributarias en utilizar técnicas de *big data* e inteligencia artificial para la captación masiva de información procedente de fuentes abiertas en internet ha sido la agencia tributaria federal de los Estados Unidos de América, el llamado Servicio de Ingresos Internos (*Internal Revenue Service*, IRS por sus siglas en inglés). Como explica la doctrina de aquel país, el IRS creó en el año 2011 una nueva división administrativa llamada Oficina de Análisis de Cumplimiento (*Office of Compliance Analytics*), encargada de desarrollar un programa de análisis avanzado, basado en el uso de *big data* y de algoritmos predictivos para reducir el fraude fiscal<sup>17</sup>. Unos años más tarde, en 2016, esta oficina se reorganizó y fue fusionada con la Oficina de Investigación, Análisis y Estadísticas para formar la Oficina de Investigación, Analíticas Aplicadas y Estadísticas, cuya misión es la de liderar una cultura basada en los datos a través de una investigación innovadora y estratégica, con la utilización de servicios analíticos, estadísticos y tecnológicos producto de la iniciativa interna y de la colaboración de empresas externas<sup>18</sup>. Esta nueva oficina, combinando inteligencia artificial y avanzadas plataformas de análisis de datos, extrae valor de la vasta cantidad de datos de los que dispone el IRS en sus ordenadores. Y ello para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para la detección y prevención de conductas fraudulentas y para incrementar la eficacia de la Administración en la aplicación de los tributos<sup>19</sup>.

Las reducciones en el presupuesto y en el personal de la Administración tributaria federal y la necesidad de lograr una mayor eficiencia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal hicieron que la Administración pusiese sus ojos en las nuevas tecnologías y en la potenciación de las herramientas que posibilitaban una mayor automatización de la captación, tratamiento y análisis de la información<sup>20</sup>. Uno de los objetivos primordiales era el de posibilitar una mejor selección de los contribuyentes que iban a ser objeto de una inspección tributaria, estableciendo patrones predictivos respecto al riesgo de incumplimiento fiscal<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Cfr., Houser y Sanders (2017, p. 819).

<sup>18</sup> Cfr. Freeman (2019, p. 5), que destaca, además, que esta oficina es la gran impulsora en el IRS de la adopción y desarrollo de la analítica de datos basada en la tecnología de *big data*.

<sup>19</sup> Cfr. Federico y Thomson (2019, pp. 44 y 45).

<sup>20</sup> Como señala Drumbl (2021), con restricciones presupuestarias y una misión que el Congreso ha ido ampliando a lo largo del tiempo, no es de extrañar que el IRS esté a la búsqueda de nuevas herramientas tecnológicas que mejoren su eficiencia, pues cada avance tecnológico proporciona nuevas oportunidades al IRS, al tiempo que genera en los contribuyentes nuevas preocupaciones sobre su privacidad.

<sup>21</sup> Como destacan Houser y Sanders (2017, p. 820), aunque el IRS es poco comunicativo sobre el uso del análisis de datos para decidir a quién inspeccionar, se sabe que la decisión se basa en perfiles privados y altamente detallados de cada contribuyente estadounidense, creados a partir de fuentes de información distintas a las propias declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes y a las informaciones suministradas por terceros.

Desde el año 2010, el presupuesto del IRS se ha reducido en 1.500 millones de dólares, lo que implica un recorte del 23 %, y su personal se ha reducido en 17.000 empleados, destacando la reducción de un tercio del personal encargado de hacer cumplir la ley<sup>22</sup>. El IRS emplea en la actualidad aproximadamente el mismo número de inspectores (*auditors*) de los que disponía a comienzos de la década de 1950, y ello a pesar de que actualmente la economía de los Estados Unidos es mucho más grande que la que tenía en esos años y de que el derecho fiscal es mucho más complejo (Toscher y Kellerman, 2019, p. 14). Estos fuertes recortes de personal supusieron que del año 2013 al 2017 se redujeran en un 74 % las nuevas investigaciones sobre los contribuyentes que no habían presentado las correspondientes declaraciones impositivas, lo que se estima en una pérdida recaudatoria para el Tesoro de 3.000 millones de dólares anuales. Las inspecciones sobre las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes descendieron casi un 40 % entre el año 2011 y el 2017. Además, algunos informes señalan que las actuaciones de comprobación e investigación se han hecho menos intensivas porque la falta de personal lleva a los inspectores a sentirse presionados para cerrar los procedimientos y pasar al siguiente caso (Toscher y Kellerman, 2019, p. 14). Los recortes de personal y el descenso en las ratios de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria podrían acarrear un efecto añadido como es el de una menor eficacia de la prevención general sobre el conjunto de contribuyentes, al percibir estos una menor presencia de la actividad comprobadora de la Administración tributaria. Sin embargo, lejos de alejarse o de cejar en su misión para una correcta aplicación del sistema tributario, la Administración tributaria norteamericana no ha dejado de estar ahí, investigando y explorando nuevas oportunidades y vías de desarrollo para la aplicación de las nuevas tecnologías basadas en el *big data* y la inteligencia artificial que posibiliten una mayor eficacia y eficiencia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal<sup>23</sup>.

La Administración tributaria norteamericana ha experimentado un cambio estratégico tanto desde el punto de vista orgánico como, sobre todo, desde el punto de vista funcional por lo que a la organización y puesta en práctica de las tareas administrativas que tiene encomendadas se refiere, basado en la captación de información como uno de sus objetivos prioritarios y en la aplicación de las nuevas tecnologías de *big data* y de inteligencia artificial para el análisis de los datos<sup>24</sup>. La información se ha convertido en la gran mina de oro de la

<sup>22</sup> Estos datos los aportan Toscher y Kellerman (2019, p. 14), que, para que se visualicen en toda su dimensión los recortes en personal al servicio del IRS, indican que se han reducido tantos empleados como los que tienen en conjunto empresas como Uber y Netflix.

<sup>23</sup> Cfr. al respecto el trabajo de Toscher y Kellerman (2019, p. 14).

<sup>24</sup> Como indica Freeman (2019, p. 5), en un reciente informe de la División de Investigación Criminal del IRS se indica que, a pesar de los importantes recortes de personal, se había identificado aproximadamente un 400 % más fraude fiscal que el año anterior y un 1.000 % más de otros delitos financieros en comparación con el año anterior. Al respecto, el IRS acredita que estos importantes avances han sido impulsados por la priorización en la captación de información, el análisis de datos y la utilización de algoritmos predictivos.

Administración fiscal de la que extraer todo su valor con la ayuda de las nuevas tecnologías. A tal efecto, la principal fuente de información para la Administración tributaria está constituida por las declaraciones impositivas que presentan los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En segundo lugar, resulta fundamental la información de terceros suministrada a la Administración en cumplimiento de obligaciones de información legalmente establecidas. La posibilidad que ofrecen las nuevas tecnologías para almacenar en bases de datos esta información y para analizar velozmente la misma permite realizar una clasificación de los contribuyentes en relación con el impuesto personal sobre la renta en orden a verificar si la renta declarada es correcta o no<sup>25</sup>. No obstante, para proceder a una más adecuada y eficiente selección de las declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación, en muchos casos no basta solo con la información proporcionada por los mismos en sus declaraciones y con la facilitada por terceros, sino que es necesario que la Administración tributaria recabe e incorpore en sus bases de datos nueva información procedente de distintas fuentes y, destacadamente, de fuentes abiertas en internet<sup>26</sup>.

En concreto, y por lo que se refiere al control de las declaraciones impositivas, el IRS tiene una larga tradición en la utilización de sistemas informáticos y estadísticos para el análisis de datos a fin de optimizar la selección de aquellos contribuyentes que van a ser objeto de una inspección. En la actualidad, el IRS mantiene un contrato con la empresa Pallantir Technologies, en virtud del cual se ha creado una plataforma para la captación y el análisis de datos denominada Pallantir Gotham<sup>27</sup>. A través de esta plataforma se ejecuta el servicio *Lead Case Analytics*, mediante el cual los analistas del IRS establecen patrones que corresponden con casos potenciales a investigar, identifican esquemas de fraude, descubren posibles actividades de fraude fiscal y conductas de blanqueo de capitales y, en fin, realizan actividades de investigación<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> Como señala Scarcella (2019, p. 5) en relación con el impuesto personal sobre la renta, las nuevas tecnologías ofrecen herramientas para comprobar si la renta declarada por los contribuyentes es correcta o no, clasificando o agrupando los contribuyentes con base en la información contenida en las propias declaraciones impositivas que han presentado y a la información proporcionada por terceros.

<sup>26</sup> Indican, en este sentido, Toscher y Kellerman (2019, p. 15) que el IRS es un verdadero tesoro en cuanto al almacenamiento de datos, estando disponibles en el mismo los datos procedentes de antiguas declaraciones de impuestos, de las devoluciones de impuestos, los datos recabados de terceros y los públicos y comerciales. Los datos públicos pueden incluir cualquier cosa, desde publicaciones en las redes sociales a registros de la ciudad o del Estado, mientras que los datos comerciales incluyen los datos relativos a la concesión de créditos, al uso de las tarjetas de crédito y los datos de marketing.

<sup>27</sup> Como explican Federico y Thomson (2019, p. 45), en septiembre de 2018 el IRS firmó un contrato por siete años con la empresa Pallantir Technologies por importe de 99 millones de dólares. La plataforma Pallantir Gotham permite integrar y transformar datos con independencia de su tipo y de su volumen para ofrecer un sistema integrado y coherente que permite establecer relaciones entre los mismos y conectarlos con personas, cosas y eventos.

<sup>28</sup> Cfr. Federico y Thomson (2019, p. 45).

El IRS utiliza, por tanto, técnicas de *big data* e inteligencia artificial para llevar a cabo un análisis de datos que proporcione una mayor eficiencia en la selección de los contribuyentes que van a ser objeto del control tributario. A través de la llamada minería de datos (*data mining*) se lleva a cabo el análisis de grandes conjuntos de datos previamente recolectados y almacenados en las correspondientes bases de datos de la Administración con el objetivo de buscar relaciones entre ellos previamente desconocidas. La minería de datos puede tener un carácter descriptivo o un carácter predictivo. La minería de datos descriptiva resume o explica el conjunto de propiedades de los datos contenidos en la base de datos, mientras que la minería de datos predictiva realiza un análisis del conjunto de datos contenido en la base de datos para construir un modelo que permite realizar predicciones sobre datos que no están disponibles. El IRS realiza minería de datos para desarrollar análisis y algoritmos que contribuyan a identificar problemas o casos de incumplimiento tributario<sup>29</sup>. En este sentido, el programa usado por la Administración tributaria norteamericana para la revisión de las declaraciones de la renta (*Return Review Program*) utiliza un algoritmo de aprendizaje automático (*machine learning*) para puntuar las declaraciones en función de la probabilidad de contener irregularidades o ser fraudulentas, al descubrir patrones en los datos que se asocian con casos de fraude fiscal<sup>30</sup>.

El hecho sobre el que queremos poner el foco a efectos de este estudio es que la Administración tributaria norteamericana, para enriquecer sus bases de datos y extraer el máximo rendimiento de la aplicación de las técnicas de *big data* y de inteligencia artificial, está utilizando nuevos sistemas automatizados de obtención de información en páginas de internet, entre las que se incluyen las redes sociales. No es esta, como hemos indicado anteriormente, la principal fuente de información de la Administración tributaria, pero sí es una fuente de información que cada vez parece que está cobrando más interés o importancia. Y ello, en primer lugar, se debe a que muchas actividades económicas se realizan a través de internet como, por ejemplo, las operaciones que se realizan con monedas virtuales<sup>31</sup>. Pero, en segundo lugar, también es debido a que internet, especialmente las redes sociales,

<sup>29</sup> Cfr. Houser y Sanders (2017, p. 824). Concluyen las autoras indicando que el IRS usa la minería de datos para crear perfiles más detallados de los contribuyentes.

<sup>30</sup> Cfr. Toscher y Kellerman (2019, p. 16), que indican, además, que este programa generó unas 693.000 pistas de posibles robos o falsedades en la identidad, con una tasa de acierto del 62 %, así como 103.000 pistas de posibles problemas de fraude no relacionadas con falsedades en la identidad con una tasa de acierto del 42 %.

<sup>31</sup> Como explican Federico y Thomson (2019, p. 45), el IRS presta una especial atención a la tributación de las operaciones realizadas con criptomonedas (monedas virtuales), asignando los casos más relevantes a agentes especiales, con lo que actualmente el IRS tiene un aquilatado conocimiento sobre el tráfico internacional de estos activos. Al respecto, como indica Freeman (2019, p. 6), el IRS también ha contado con la participación de empresas como Chainalysis, que está especializada en la utilización de datos extraídos de foros públicos, de la web oscura o internet profunda y otras fuentes, para rastrear las operaciones realizadas con criptomonedas y levantar el anonimato del beneficiario de esas operaciones. El IRS se ha beneficiado especialmente de la inversión en el análisis de datos aplicado a esta y a otras áreas.

proporciona información personal de millones de contribuyentes y esta información, almacenada y tratada con técnicas de inteligencia artificial, puede tener un valor adicional para elaborar los posibles perfiles de riesgo fiscal de los contribuyentes.

Muchos autores han dado la voz de alerta sobre esta práctica de la Administración tributaria estadounidense de captar de forma automatizada información de internet y, especialmente, de las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, y lo que en un principio parecía un secreto a voces ha terminado por ser admitido por la propia Administración tributaria<sup>32</sup>. En este sentido, el 18 de diciembre de 2018 el IRS emitió una solicitud de información sobre los medios tecnológicos que podrían utilizarse para la investigación en redes sociales<sup>33</sup>. Tal y como señala el IRS en su solicitud, cada vez es más frecuente que empresas y personas físicas utilicen las redes sociales para anunciar, promover y vender productos y servicios. La mayor parte de esta información no está restringida en cuanto a su acceso, sino que está accesible para que el público en general pueda tener conocimiento de la misma, lo cual permite al público, las empresas y las agencias gubernamentales conocer la ubicación de los potenciales contribuyentes y la fuente de sus ingresos. El IRS indica que actualmente no dispone formalmente de una herramienta tecnológica para el acceso a esa información pública, para compilar los *feeds* de las redes sociales y para buscar información en múltiples sitios o páginas de redes sociales. De ahí que el IRS ponga su esperanza en que una herramienta tecnológica proporcionada por el proveedor ayude a la Administración a acelerar la resolución de casos de incumplimiento fiscal, proporcionando una forma más eficiente de identificar rentas o recursos y ayudando a recaudar las deficiencias fiscales que sean descubiertas. Ello debe conducir a un aumento en la recaudación de ingresos que conciernen a declaraciones impositivas que no fueron presentadas y a otras obligaciones fiscales<sup>34</sup>.

El IRS ha especificado que solo utilizará información disponible públicamente para su consulta y que no proporcionará ninguna información sobre las declaraciones de impuestos

<sup>32</sup> Revelador, en este sentido, es el artículo de Houser y Sanders (2017, pp. 823-824), en el que afirman que el IRS ha confirmado que colecciona información de las redes sociales, pues, según un documento técnico del IRS, este considera Facebook, MySpace y YouTube como posibles fuentes de información. Al respecto, indican estas autoras que el IRS ha informado que ha utilizado programas informáticos para clasificar y obtener de forma automatizada información en las redes sociales, programas que son conocidos como arañas de la web (*spider*). En este sentido, señala Freeman (2019, p. 6) que el IRS está capacitado para extraer información de varias fuentes públicas, incluidas las redes sociales del tipo Facebook, Twitter y LinkedIn, así como para extraer datos de otras fuentes públicas de internet del tipo Google Maps. Asimismo, Toscher y Kellerman (2019, p. 15) indican que el IRS extrae continuamente datos de internet a través de los programas informáticos de rastreo de la web (*web crawlers*). Incluso, señalan estos autores, que la división encargada de la investigación criminal en el IRS utiliza programas informáticos para captar y grabar conversaciones telefónicas, mensajes de texto y datos de localización de los teléfonos móviles para combatir el fraude fiscal.

<sup>33</sup> Request for Information: Department of Treasury, IRS, Social Media Research Request Solicitation N.º 2032H8-RFI-Media (18 de diciembre de 2018).

<sup>34</sup> *Id.*, en este sentido, Federico y Thomson (2019, p. 46).

de los contribuyentes al proveedor. El IRS solo busca ver información en cualquier plataforma pública, es decir, «blogs, sitios de redes sociales, foros, salas de chat, etc.»<sup>35</sup>. En este sentido, el IRS ha aclarado que lo que está buscando es una herramienta tecnológica independiente que, basándose en una consulta específica, permita recopilar y compilar cualquier contenido accesible al público y que pueda proporcionar los resultados en un informe o formato fácil de leer<sup>36</sup>. Al respecto, se especifica también que la herramienta debe ser capaz de actualizar sus informes conforme se vaya incorporando nueva información accesible al público en las páginas de internet<sup>37</sup>. Esto no es baladí, porque puede implicar una cierta vigilancia o monitorización constante de ciertos contribuyentes o de ciertas actividades en internet<sup>38</sup>. El IRS puntualiza, no obstante, que no se trata de buscar una herramienta para identificar cuentas en las redes sociales y someterlas a un control o monitorización<sup>39</sup>. Según la estimación del IRS, alrededor de 25.000 empleados distintos utilizarán esta herramienta tecnológica formulando sus consultas para obtener los informes con la información pública disponible en las páginas de internet, entre los que se encontrarían inspectores, agentes y oficiales tanto de campo como de oficina<sup>40</sup>.

El IRS declara en esta solicitud que comentamos que solo utilizará la herramienta tecnológica de la que pretende proveerse en el mercado para ayudar con casos de cumplimiento tributario previamente identificados y que no la utilizará para buscar en internet o en

<sup>35</sup> Así lo señala en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 1.

<sup>36</sup> Así lo indica en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 3.

<sup>37</sup> *Vid. IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

<sup>38</sup> La formulación de la pregunta número 10 de los proveedores interesados al IRS no deja lugar a dudas, pues se pregunta, precisamente, si el Gobierno desea monitorear continuamente los cambios o actualizaciones respecto a ciertos negocios o contribuyentes a través de ciertas reglas comerciales definidas que pueden contribuir a la identificación de actividades ilícitas, esto es, fraudulentas. Y la respuesta del IRS es positiva, como puede leerse en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

<sup>39</sup> El IRS se muestra rotundo en la respuesta a la cuestión número 20, que preguntaba si la Administración deseaba identificar cuentas de las redes sociales para monitorizarlas (*vid. IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 20). En la respuesta a la cuestión número 21, se insiste en que no se está pidiendo a un proveedor que proporcione una herramienta que controle o monitorice nada, tan solo que proporcione la información disponible para el público en los sitios de internet y, en este sentido, no se espera que las cuentas o la información que son privadas formen parte del informe. Otras Administraciones tributarias, como es el caso de la Administración tributaria neerlandesa (*Dutch Tax and Customs Administration*), sí han llevado a cabo una monitorización de las redes sociales de los ciudadanos durante algún periodo de tiempo, pero no con la finalidad de combatir el fraude fiscal, sino de conocer las opiniones y sentimientos de los ciudadanos sobre la propia Administración tributaria, como se explica en Bekkers *et al.* (2013).

<sup>40</sup> Así se indica en las respuestas a las cuestiones 7, 13 y 24 que pueden verse en el documento *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*.

las redes sociales sitios con el propósito de iniciar nuevas inspecciones o comprobaciones fiscales<sup>41</sup>. No obstante, la solicitud de información señala expresamente entre los fines legítimos a los que se podrá destinar la información recabada la planificación de áreas que inspeccionar<sup>42</sup>. Por ello, coincidimos con la opinión de Federico y Thomson (2019, p. 46) de que es probable que el uso de los datos extraídos de las redes sociales por parte del IRS genere inquietudes y problemas desde el punto de vista de la privacidad de los contribuyentes, pese a la declaración de la Administración de que tales datos no van a ser utilizados para iniciar nuevas inspecciones tributarias, sino para el desarrollo de comprobaciones e investigaciones de casos ya localizados. Asimismo, Drumbl se formula la pregunta, desde el punto de vista del peligro que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica del IRS, de si no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria expandiese el programa posteriormente más allá de la intención inicial de utilizar estas prácticas de búsqueda y captación automatizada de información en las redes sociales solo respecto a casos de cumplimiento tributario ya existentes<sup>43</sup>. Para esta última autora, incluso más allá de las cuestiones atinentes a la privacidad de los contribuyentes, el riesgo, al menos potencial, que representa esta forma de búsqueda y captación de información de los contribuyentes en las redes sociales es el de crear un perjuicio desproporcionado a los contribuyentes con rentas más bajas. Y ello porque con estas nuevas técnicas de minería de datos de las redes sociales se incrementa desproporcionadamente la ratio de contribuyentes con rentas bajas que van a ser objeto de comprobación e investigación frente a otros segmentos de contribuyentes que disponen de rentas más altas<sup>44</sup>. Ello es así en gran parte porque para el IRS

<sup>41</sup> Al respecto, consideran Crouzet *et al.* (2020, p. 147) que la Administración tributaria estadounidense, que es una de las Administraciones más estrictas del mundo, se aleja de la estrategia seguida en Francia de autorizar a la Administración tributaria una colecta *a priori* de los datos del conjunto de los usuarios de las plataformas en línea consideradas, con independencia, por tanto, de que exista un indicio o sospecha preexistente de defraudación fiscal respecto a determinados usuarios de estas plataformas. Para estos autores, la Administración tributaria estadounidense ha indicado que no quiere seguir esa estrategia de captación general de los datos de todos los usuarios de las redes sociales y plataformas de internet, decantándose por recurrir a la captación de información en redes sociales y otras plataformas de internet para corroborar o completar información únicamente respecto a aquellos casos previamente identificados.

<sup>42</sup> La *Request Solicitation n.º 2032H38-RFI-MEDIA* (Dec. 18, 2018) señala que con la misma se busca determinar las herramientas que están ahora disponibles en el mercado y que proporcionarán la información más precisa, actual y completa. Se especifica, asimismo, que la información recuperada a través de búsquedas de proveedores se utilizaría solo para fines legítimos, es decir, para casos existentes o para planificar áreas que inspeccionar.

<sup>43</sup> *Vid.* Drumbl (2021, p. 4). La autora, además, dando por hecho el riesgo que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica, manifiesta su irritación por el hecho de que el IRS obtenga una huella digital de los contribuyentes personas físicas cada vez más invasiva de su privacidad.

<sup>44</sup> Para Drumbl (2021, p. 4), la población más vulnerable económicamente ya es objeto de una monitorización intrusiva en otros contextos, por lo que, en su opinión, utilizar la minería de las redes sociales como una herramienta para la aplicación de los impuestos es simplemente agregar una capa adicional de indignidad a una población que ya está sujeta a una mayor vigilancia digital en virtud de su falta de ingresos y riqueza.

es más fácil dirigir los medios automatizados a la comprobación de los tipos de problemas que se dan en esta clase de declaraciones impositivas, pues muchas familias con rentas bajas dependen del sistema de declaración de impuestos para reclamar beneficios fundamentales de bienestar social, como el beneficio fiscal por la percepción de rentas del trabajo (*earned income tax credit*) o el beneficio fiscal o ayuda por los hijos (*child tax credit*)<sup>45</sup>.

Lo que puede deducirse de todo ello es que la Administración tributaria estadounidense está utilizando herramientas tecnológicas para captar información de libre acceso en páginas de internet, especialmente en redes sociales, y que esta información puede ser utilizada para el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación en curso y también para la planificación de áreas o campos que van a ser objeto de la actuación de comprobación e investigación por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, lo cual, en definitiva, alude a la aplicación de una estrategia más eficiente para la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación. Y ahí es donde la información recabada de fuentes abiertas en internet, junto con la información de la que ya dispone la propia Administración tributaria en sus bases de datos, debidamente almacenada, procesada y analizada con técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) puede dar lugar al establecimiento de patrones de fraude fiscal, generando algoritmos de carácter descriptivo o predictivo, de utilidad, como decimos, para una mejor orientación de las tareas administrativas de comprobación e investigación tributaria encaminadas a combatir el fraude y la evasión fiscal<sup>46</sup>.

### 2.3. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Francia

En Francia, el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 (una ley equivalente a nuestra Ley de presupuestos generales del Estado) ha introducido la posibilidad para las Administraciones fiscal y aduanera de recolectar y explotar de ciertos sitios de internet, tales como las redes sociales y las plataformas de internet en las que ciudadanos y empresas pueden intercambiar bienes y servicios, los datos que sean de libre acceso al público<sup>47</sup>. Este pre-

<sup>45</sup> Cfr. Drumbl (2021, p. 5).

<sup>46</sup> Como señala Pianko (2020, p. 4), el aprendizaje automático (*machine learning*) es la extracción automatizada de patrones de datos. Para algunas de esas técnicas de aprendizaje automático, los resultados se capturan en fórmulas o conjuntos de instrucciones (algoritmos) para que los patrones se puedan detectar en nuevos datos. Los resultados de esos casos se retroalimentan en el sistema para que el modelo de detección «aprenda» y se adapte todo el tiempo.

<sup>47</sup> Así lo establece el artículo 154 de la *Loi 2019-1479, du 28 décembre 2019, de finances pour 2020* (publicada en el *Journal Officiel de la République Française* núm. 302, de 29 de diciembre de 2019). En el proyecto de Ley de finanzas para 2020, cuya tramitación se desarrolló en la Asamblea Nacional francesa y en el Senado, el precepto en cuestión tenía otra numeración, pues inicialmente era el artículo 9 del proyecto de ley y pasó a ser, apenas comenzada la tramitación parlamentaria, el artículo 57 de dicho proyecto de ley,

cepto legal establece con carácter experimental y por un periodo inicial de tres años un mecanismo que establece esta potestad o facultad de la Administración fiscal y de la Administración aduanera de recabar de forma informatizada y automatizada los contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet, así como para llevar a cabo una explotación de tales datos con la finalidad de investigar determinadas infracciones fiscales y aduaneras, al cabo del cual, y tras la evaluación correspondiente, el mecanismo en cuestión podrá adquirir un carácter permanente o, en su caso, ser retirado o modificado. Como ha puesto de manifiesto la doctrina, el mecanismo previsto en el artículo 154 supone una captación automatizada de datos de internet respecto a un número indeterminado de contribuyentes que tiene un carácter masivo y previo, en el sentido de que no presupone la existencia de indicios de fraude fiscal o sospechas del mismo y, en consecuencia, es susceptible de afectar a millones de ciudadanos y empresas que son usuarios de las redes sociales y de otras plataformas de internet y de recolectar millones de datos, de los cuales, algunos tendrán relevancia fiscal y otros no<sup>48</sup>. Ello supone un paso más respecto a las actividades de minado de datos (*data mining*) que hasta ahora venía realizando la Administración tributaria francesa en la lucha contra el fraude fiscal, en las que solo utilizaba información disponible en la propia Administración o datos hechos públicos por otras Administraciones<sup>49</sup>. Asimismo, supone un pequeño paso más respecto al modelo estadounidense que hemos analizado anteriormente, si nos ceñimos estrictamente a lo que ha declarado la Administración tributaria estadounidense en el sentido de que iba a utilizar los programas de captación masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet en relación con casos o expedientes de posible fraude fiscal previamente identifi-

---

por lo que el debate que generó durante su tramitación parlamentaria, tanto en los órganos legislativos como en los medios de comunicación, iba referido mayormente al artículo 57 del proyecto de ley, que finalmente fue aprobado como artículo 154.

<sup>48</sup> Como señalan Gilles y Bouhadana-Gilles (2020, p. 14), la Administración podrá con este nuevo útil recolectar y tratar en masa los datos libremente accesibles y hechos manifiestamente públicos por los usuarios de las redes sociales y de las plataformas de internet con el objetivo de detectar los fraudes fiscales. En el mismo sentido, destacan Crouzet *et al.* (2020, pp. 146-147) que el nuevo dispositivo insta una colecta sistemática, sin sospecha previa, de datos en masa sobre la mayoría de las plataformas en línea. Una colecta específica e individualizada para confirmar las sospechas preexistentes se sustituye ahora por una colecta *a priori* de los datos del conjunto de usuarios de las plataformas en línea contempladas.

<sup>49</sup> En efecto, como explican Gilles y Bouhadana-Gilles (2020, p. 12), en el año 2013 la Administración tributaria francesa puso en marcha un útil de *data mining* para la detección del fraude fiscal y una mejor selección de los contribuyentes sobre los que desarrollar actuaciones de control. El mecanismo se denomina en francés *ciblage de la fraude et valorisation des requêtes* y permite optimizar el trabajo de detección de fraude analizando de forma automatizada las informaciones internas y externas de la Administración fiscal a partir de «métodos estadísticos innovadores». En el año 2016, fue la Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos la que puso en marcha su dispositivo de *data mining* para la lucha contra el fraude fiscal, el llamado en francés *service d'analyse de risque et de ciblage* (servicio de análisis de riesgos y de selección). La nota común de estos dos dispositivos es que la Administración se apoya únicamente sobre la información que ella misma posee o sobre datos publicados por otros actores institucionales.

cados, aunque, como hemos dicho, esta declaración de la Administración estadounidense había que tomarla con muchas reservas<sup>50</sup>.

El mecanismo para la recolección de datos y su explotación con técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ahora se pone en marcha es susceptible de provocar una fuerte injerencia en los derechos fundamentales y en las libertades públicas de los ciudadanos, especialmente en el derecho a la protección de datos personales, en el derecho al respeto de la vida privada y en las libertades de expresión y comunicación<sup>51</sup>. Por ello, el mecanismo contemplado en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 se ha configurado con un conjunto de garantías tendentes a preservar los derechos y libertades de los ciudadanos y a asegurar que la injerencia en los mismos por parte de la Administración fiscal será la mínima necesaria para el logro del objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, que también constituye un bien constitucionalmente relevante.

Así, como hemos indicado, el dispositivo se aprueba con carácter experimental por un periodo de tres años y será objeto de una primera evaluación cuyos resultados deberán de remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades, al menos 18 meses antes de la expiración de ese plazo de tres años, esto es, esa primera evaluación deberá producirse hacia la mitad del periodo de experimentación<sup>52</sup>. A ello seguirá una evaluación definitiva del mecanismo, que deberá remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades al menos seis meses antes de que concluya el periodo de experimentación. Estos informes, tanto el inicial como el definitivo, suponen un importante mecanismo de control respecto a la utilización de esta potestad que se concede a la Administración tributaria y a la aduanera en la lucha contra el fraude fiscal y, habida cuenta de las funciones de los órganos a los que ha de rendirse cuenta sobre el funcionamiento y resultados de la experimentación, está claro que este con-

<sup>50</sup> Ello es enfatizado por Crouzet *et al.* (2020, p. 147), que consideran que la Administración tributaria francesa ha ido más allá que la Administración tributaria estadounidense al no restringir la captación automatizada de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet a casos previamente identificados sobre los que hubiese alguna sospecha de fraude fiscal a fin de corroborar o buscar más información sobre dichos casos, sino que en Francia se ha dotado a la Administración fiscal y a la aduanera de unas potestades de captación y explotación de datos públicos de las redes sociales y demás plataformas con carácter previo a cualquier sospecha o indicio de fraude fiscal.

<sup>51</sup> En este sentido, como se explica en la Decisión del Tribunal Constitucional de Francia (*Conseil Constitutionnel*) número 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019 (publicada en el *Journal Officiel de la République Française* de 29 de diciembre de 2019), que se pronuncia sobre la constitucionalidad de algunos preceptos de la Ley de finanzas para 2020, entre ellos sobre el artículo 154 de la misma, una parte de los diputados y senadores recurrentes alegan que la instauración de un dispositivo de vigilancia sobre internet como el que establece el artículo 154 de la ley podría suponer un atentado inconstitucional al derecho al respeto de la vida privada, al derecho a la protección de datos personales y, puesto que el mismo conducirá a los usuarios de internet a autocensurarse, a la libertad de expresión y de comunicación (párrafo 76 de la decisión).

<sup>52</sup> Tal y como establece el artículo 154.III de la Ley de finanzas para 2020.

trol puede implicar tanto que el mecanismo se haga definitivo como que se elimine, pasando lógicamente porque sufra las modificaciones necesarias, especialmente de cara a una mejor salvaguarda de los derechos y libertades de los ciudadanos<sup>53</sup>.

Una garantía importante respecto a la configuración de este mecanismo del artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 consiste en la limitación objetiva del tipo de fraude tributario que puede perseguirse a través del mismo. En efecto, la recolección masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no se va a utilizar para perseguir cualquier tipo de fraude fiscal, sino exclusivamente el derivado de determinadas infracciones al ordenamiento tributario y aduanero. En concreto, se va a utilizar para perseguir las infracciones a las reglas de domiciliación o residencia fiscal en Francia, esto es, para combatir aquellos casos de insuficiencia de declaración impositiva en Francia por infracción a estas reglas de domiciliación fiscal, lo que apunta claramente a la persecución de las deslocalizaciones de los contribuyentes fuera de Francia por motivos fiscales que tengan un carácter ficticio. Asimismo, se va a perseguir la fabricación, detención, venta o transporte ilícitos de tabaco. Igualmente, se va a utilizar para perseguir delitos que reprimen ciertas prácticas fraudulentas en materia de alcohol, de tabaco y de metales preciosos, así como delitos aduaneros que sancionan el contrabando, la importación y la exportación de mercancías no declaradas. También para perseguir el blanqueo de productos financieros procedentes de un delito aduanero o de una infracción a la legislación sobre los estupefacientes.

El Tribunal Constitucional francés, en su Decisión 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, va a considerar adecuada a la Constitución la utilización del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 en relación con estos casos que acabamos de mencionar de fraude o evasión fiscal. El tribunal, siguiendo una doctrina ya consolidada, reafirma el valor constitucional que tiene la lucha contra el fraude fiscal y, a partir de ahí, examina si las limitaciones que el mecanismo enjuiciado suponen tanto para el respeto al derecho a la vida privada como para las libertades de expresión y comunicación son proporcionadas al fin perseguido<sup>54</sup>. Para el tribunal, los tratamientos de datos autorizados por

<sup>53</sup> En este sentido, señala la Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, que corresponde al legislador extraer las consecuencias de la evaluación de este dispositivo y, en particular, a la vista de la injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos y del respeto a las garantías establecidas en el dispositivo, tener en cuenta su eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De ahí que advierta el tribunal que «a la luz de esta evaluación, la conformidad a la Constitución de este dispositivo podrá entonces de nuevo ser examinada» (párrafo 96).

<sup>54</sup> Para el tribunal, por lo que al respeto del derecho a la vida privada respecta, «la colecta, el registro, la conservación, la consulta y la comunicación de datos de carácter personal deben estar justificados por un motivo de interés general y puestos en práctica de manera adecuada y proporcional a este objetivo». De ahí que señale el tribunal que «corresponde al legislador asegurar la conciliación entre el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales y el derecho al respeto de la vida privada» (párrafos 79 y 80). Respecto a las libertades de expresión y comunicación, indica el tribunal que pueden verse afectadas por un dispositivo como el enjuiciado, pero que le es dado al legislador dictar las reglas apropiadas para conciliar el logro del objetivo de valor constitucional lucha contra el fraude y

el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 solo pueden utilizarse para la investigación de ciertos incumplimientos e infracciones fiscales limitativamente enumeradas. La mayor parte de esos incumplimientos e infracciones se caracterizan por el hecho de que su comisión se hace posible o se favorece por la utilización de internet, lo que justifica un dispositivo particular de recolecta de datos de internet. Ese no es el caso de la insuficiencia de declaración impositiva derivada de una violación de las reglas de domiciliación fiscal en Francia, esto es, de las deslocalizaciones ficticias de contribuyentes por motivos fiscales, que pueden producirse sin conexión alguna con el uso de internet. Para este caso, considera el tribunal que es la gravedad del incumplimiento o infracción y la dificultad de identificarlo lo que justifica el recurso a métodos particulares de investigación<sup>55</sup>.

El tribunal ha declarado inconstitucional uno de los supuestos previstos en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, en concreto, el recogido en la letra b) del artículo 1.728 del Código General de los Impuestos, que sanciona con un recargo del 40 % la falta o el retraso en la presentación de una declaración fiscal en los 30 días siguientes a la recepción de una puesta en mora. Como señala el tribunal, en una situación como esta, la Administración, que ha puesto en mora al contribuyente por no presentar su declaración, tiene ya conocimiento de una infracción a la ley fiscal, sin tener necesidad de recurrir al dispositivo automatizado de colecta de datos personales. Por tanto, permitiendo la puesta en práctica de este dispositivo para la simple investigación de este incumplimiento o infracción, que, a diferencia de los otros mencionados anteriormente, no se hace posible o se favorece por el uso de internet ni se caracteriza por una gravedad o una dificultad de detección particular, el dispositivo cuestionado para este caso comporta una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación que no puede reputarse como proporcionada al objetivo perseguido<sup>56</sup>.

En cuanto al tipo de páginas de internet que pueden ser objeto de escrutinio por parte de la Administración fiscal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 154, se trata de los

---

la evasión fiscales con el ejercicio del derecho de libre comunicación y de la libertad de hablar, escribir e imprimir. Recuerda a estos efectos el tribunal que la libertad de expresión y de comunicación es tan valiosa que su ejercicio es una condición de la democracia y una de las garantías para el respeto de otros derechos y libertades. De ahí que las limitaciones al ejercicio de esta libertad deben ser necesarias, adecuadas y proporcionadas al objetivo perseguido (párrafos 81 y 82).

<sup>55</sup> Como señala el tribunal, resulta de los trabajos parlamentarios que el legislador, que ha querido limitar el número de incumplimientos susceptibles de ser investigados, ha querido contemplar uno de los casos más graves de sustracción al impuesto, que puede ser particularmente difícil de descubrir.

<sup>56</sup> La Decisión del *Conseil Constitutionnel* 2019-796 DC contiene, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial respecto al artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, limitada a este único supuesto de los varios contemplados en el precepto. El limitado alcance de la inconstitucionalidad declarada por el Conseil no es compartido por *Crouzet et al.* (2020, pp. 147-148), que consideran que el dispositivo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es contrario a los principios esenciales aplicables en materia de protección de datos de carácter personal.

sitios de internet de los operadores de plataforma de puesta en relación de una pluralidad de partes para la venta de un bien, la prestación de un servicio o el intercambio o compartición de un contenido, de un bien o de un servicio<sup>57</sup>. Esto incluye las redes sociales del tipo Facebook, Twitter, Instagram y similares, las plazas de mercados en línea como Amazon, eBay, PriceMinister y otras, y las plataformas de compartición en línea de contenidos como son YouTube, Dailymotion y otras parecidas<sup>58</sup>.

Otra de las garantías previstas en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es que los datos que pueden ser captados, almacenados y explotados de forma automatizada por la Administración tributaria a través de las tecnologías informáticas son aquellos que los usuarios de los sitios de internet hayan hecho manifiestamente públicos y que sean libremente accesibles, sin que se pueda utilizar a estos efectos algún sistema de reconocimiento facial por parte de la Administración tributaria. Esto excluye los contenidos accesibles solamente tras la introducción de una contraseña o tras el registro o inscripción en el sitio web en cuestión<sup>59</sup>. Además, solo pueden ser recolectados y explotados por la Administración tributaria a través de estas técnicas los contenidos que se refieran a la persona que, deliberadamente, los ha divulgado en internet<sup>60</sup>. Ello excluiría la recolección de contenidos o de datos extraídos de los comentarios de otras personas sobre la información o los *posts* publicados libremente por la persona a la que tales datos van referidos.

También constituye una garantía para los derechos y libertades de los ciudadanos la previsión del artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 de que la captación automatizada de los datos de los sitios de internet y su explotación posterior tenga que ser realizada por agentes de la Administración fiscal o aduanera que tengan al menos el grado de inspector (*contrôleur*) y, además, estos agentes deben estar especialmente habilitados por el director general para llevar a cabo esta función, lo cual garantiza que queden sujetos al secreto profesional o deber de sigilo de los funcionarios y demás personal de la Administración tributaria. No se puede externalizar en empresas privadas la captación, conservación y explotación de estos datos, si bien, las empresas contratistas pueden intervenir en lo que constituye el diseño o concepción misma de los útiles informáticos para el tratamiento de los datos.

Una de las garantías más importantes previstas en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es la relativa al plazo para proceder a la destrucción de los datos recolectados.

<sup>57</sup> El artículo 154 de la Ley de finanzas se refiere a las plataformas en línea contempladas en el artículo L.111-7 2.º del Código de Consumo, que se refiere a redes sociales, plazas de mercados en línea y plataformas en línea de compartición de contenidos.

<sup>58</sup> *Cfr.*, en este sentido, Crouzet *et al.* (2020, p. 146).

<sup>59</sup> Tal y como señala la Decisión del *Conseil Constitutionnel* francés número 2019-796 DC, párrafo 87.

<sup>60</sup> La expresión utilizada por el precepto, que los datos deben ser hechos «manifiestamente públicos» por los usuarios de esos sitios de internet, recoge los términos empleados por el artículo 9.2 e) del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD, aprobado por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016).

Está claro que la captación masiva de datos de las redes sociales y de otras plataformas de internet es susceptible de aportar a la Administración tributaria millones de datos relativos a multitud de personas y empresas. Evidentemente, no todos esos datos son útiles o tienen relevancia tributaria para la persecución del fraude fiscal en relación con los tipos de incumplimiento o infracción tributaria o aduanera a los que está dirigido este dispositivo. De ahí que el precepto establezca una serie de plazos muy breves para que la Administración tributaria destruya los datos recolectados.

Los llamados «datos sensibles», esto es, datos que revelen el origen racial o étnico de la persona, sus opiniones políticas, sus convicciones religiosas o filosóficas, su afiliación sindical, los datos genéticos o biométricos y aquellos concernientes a la salud y a la vida o la orientación sexual de una persona, no pueden ser objeto de explotación alguna en el marco de este dispositivo, por lo que tendrán que ser destruidos en el plazo máximo de cinco días desde su captación automatizada. También serán destruidos en este plazo de cinco días aquellos datos recolectados que manifiestamente no tengan relación con los tipos de infracciones tributarias y aduaneras que se tratan de perseguir con este dispositivo<sup>61</sup>.

Aquellos datos recolectados que sí tengan relación con los tipos de infracciones tributarias contempladas en el artículo 154 serán destruidos en un plazo máximo de 30 días si no son susceptibles de ser utilizados para la constatación de los incumplimientos e infracciones a la normativa tributaria y aduanera que son objeto de este mecanismo de captación automatizada de datos de internet. Solamente aquellos datos que estrictamente sean necesarios para la constatación o comprobación de estos incumplimientos tributarios y aduaneros pueden ser conservados durante el periodo de un año o, si son utilizados en un proceso penal o en un procedimiento fiscal o aduanero, hasta la finalización del mismo.

Otra garantía importante en la configuración del mecanismo establecido en el artículo 154, tantas veces citado, es que la captación automatizada mediante técnicas informáticas de los datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no va a dar lugar al inicio automatizado de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Antes bien, cuando el tratamiento de dichos datos genere un perfil de riesgo fiscal respecto a los incumplimientos e infracciones tributarias y aduaneras objeto del mecanismo respecto a determinadas personas o entidades, los datos en cuestión deberán transmitirse a los órganos competentes de la Administración fiscal y aduanera, que son los que tendrán que examinarlos y valorar el posible inicio del correspondiente procedimiento de comprobación

---

<sup>61</sup> Consideran Crouzet *et al.* (2020, p. 147) que la captación masiva de datos personales que no tienen conexión con el fin perseguido por el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 contraviene el principio fundamental de minimización de datos contemplado en el ámbito europeo en el artículo 5 del RGPD, según el cual, solo los datos de carácter personal necesarios para el tratamiento de que se trate pueden ser recolectados. En efecto, como indica el artículo 5.1 b) del RGPD, «los datos personales deben ser adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados ("minimización de datos")».

e investigación tributaria<sup>62</sup>. Con ello se respeta lo dispuesto en el artículo 22.1 del RGPD, que establece el derecho de los interesados a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado de datos, incluida la elaboración de perfiles, cuando la misma produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar. Esto es importante, puesto que implica que la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación e investigación tributaria no puede establecerse de forma automatizada tras la aplicación de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial, sino que es necesaria la intervención humana de los correspondientes funcionarios encargados de tales tareas de control tributario para valorar y decidir finalmente la concreta orientación de las actividades a desarrollar en relación con los obligados tributarios finalmente seleccionados<sup>63</sup>.

En coherencia con ello, el artículo 154, que comentamos, dispone que los datos recolectados de internet de forma automatizada no podrán oponerse frente a la persona a la que tales datos van referidos, sino en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación incoado por la Administración tributaria o, en su caso, por la Administración aduanera<sup>64</sup>. Asimismo, respecto a los derechos que la normativa francesa sobre protección de datos personales concede a los interesados, el precepto garantiza el acceso a la información recolectada y que sea objeto de tratamiento por parte de los órganos de la Administración fiscal o aduanera habilitados para ello, salvo el derecho de oposición a que sus datos sean tratados de forma automatizada, lo que permitirá a los interesados ejercer el derecho de acceso a los datos o de rectificación y cancelación de los mismos cuando existan errores<sup>65</sup>.

Finalmente, el último párrafo del punto I del artículo 154 establece que la puesta en práctica de este tratamiento de datos, tanto durante su creación como durante su utilización, debe ser proporcionada al fin perseguido. Al respecto, destaca el Tribunal Constitucional francés en su Decisión 2019-796 DC que corresponderá al poder reglamentario, bajo el control del juez, velar por que los algoritmos utilizados para estos tratamientos no permitan coleccionar, explotar y conservar más que los datos estrictamente necesarios para esas finalidades.

<sup>62</sup> Como señala el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 en su apartado I:

Quando los tratamientos realizados permitan establecer que existen indicios de que una persona ha podido cometer uno de los incumplimientos enumerados en el primer párrafo del presente artículo, los datos coleccionados serán transmitidos al servicio competente de la Administración fiscal o de la Administración de aduanas y derechos indirectos para su corroboración y enriquecimiento.

<sup>63</sup> En este sentido, como señala nuestra AEPD, «para que pueda considerarse que existe participación humana, la supervisión de la decisión ha de ser realizada por una persona competente y autorizada para modificar la decisión, y para ello ha de realizar una acción significativa y no simbólica» (2020a, p. 28).

<sup>64</sup> Como destaca la Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC, se trata de procedimientos que aseguran el respeto del principio contradictorio y los derechos de defensa.

<sup>65</sup> La Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC indica que las personas interesadas se benefician, destacadamente, de las garantías relativas al acceso a los datos, a la rectificación y cancelación de los datos, así como a la limitación de su tratamiento (párrafo 91).

A la vista de todas estas garantías para los derechos y libertades de los ciudadanos con que se configura el mecanismo de captación automatizada de datos de internet previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, el Tribunal Constitucional (*Conseil Constitutionnel*) francés concluye en su Decisión 2019-796 DC que el legislador ha provisto al dispositivo criticado de garantías apropiadas para asegurar, entre el derecho al respeto de la vida privada y el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, una conciliación que no está desequilibrada<sup>66</sup>. Por los mismos motivos el Consejo Constitucional francés ha juzgado que la injerencia en el ejercicio de la libertad de expresión y de comunicación es necesaria, adecuada y proporcionada a los objetivos perseguidos. De ahí que la Decisión 2019-796 DC del Consejo o Tribunal Constitucional francés haya avalado ampliamente la constitucionalidad del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, aunque, como hemos señalado anteriormente, haya pronunciado una censura parcial de inconstitucionalidad solo respecto a uno de los supuestos previstos en el precepto que habilitaba el recurso a esta aspiración masiva de datos de internet.

En definitiva, el legislador ha dotado a la Administración tributaria francesa de una regulación que le permite una más eficaz persecución del fraude fiscal a través de la obtención automatizada de datos de acceso libre publicados en internet, incluidas las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, estableciendo una serie de garantías para asegurar el respeto a la protección de datos personales, a la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación de los ciudadanos. Ello se une a la utilización de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ya viene aplicando desde hace unos años la Administración tributaria francesa en el seno de la Dirección General de Finanzas Públicas y que trata de extraer todo su valor a la información ya disponible en la propia Administración tributaria o la que le es proporcionada por otros actores institucionales o por otras Administraciones tributarias en el marco de la cooperación internacional, a través del mecanismo conocido como *ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*, encaminado a una más eficiente detección del fraude y orientación de la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria<sup>67</sup>. Los datos revelan un aumento de los controles fiscales iniciados con base en los perfiles de riesgo elaborados tras la aplicación de las técnicas de *data mining* y de *machine learning* a la información disponible de la Administración tributaria, con el consecuente aumento de la recaudación derivada de las actuaciones de control<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> *Vid.*, párrafo 93 de la Decisión del *Conseil Constitutionnel* 2019-796 DC.

<sup>67</sup> Un análisis sobre estos mecanismos de *data mining* aplicados por la Dirección General de Finanzas Públicas en Francia realiza Lequesne Roth (2019, pp. 177 y ss.).

<sup>68</sup> En este sentido, Perrotin (2020) realiza un balance sobre la eficacia de estas técnicas de *data mining*, destacando, por ejemplo, respecto al control tributario de los particulares, que la recaudación recuperada de las inspecciones iniciadas a partir de los expedientes remitidos o elaborados mediante estas técnicas de *data mining* se elevó en 2019 a más de 785 millones de euros.

## 2.4. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la AEAT española

La AEAT viene utilizando desde hace ya algunos años en nuestro país técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, incluidas, como hemos visto que hacen las Administraciones estadounidense y francesa, redes sociales de los ciudadanos y plataformas de internet que ponen en contacto a pluralidad de personas y empresas para la venta o intercambio de bienes y para la prestación de servicios<sup>69</sup>. Como sucede también en los países estudiados anteriormente, la mayor parte de la información que es tratada mediante técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) para la elaboración de patrones de fraude que puedan contribuir a una más eficaz detección del fraude y a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria procede de fuentes internas de la Administración, fundamentalmente de las declaraciones tributarias presentadas por los distintos obligados tributarios y de los propios expedientes de las actuaciones de control tributario realizadas, y, cada vez con mayor importancia, del intercambio automático de información internacional con trascendencia tributaria, especialmente respecto a las cuentas financieras situadas en el extranjero de los residentes en España. Sin embargo, cada vez se abre paso también, con una cierta importancia, la captación a través de medios informáticos y de forma automatizada de los contenidos que son de libre acceso en internet, información que se incorpora a las propias bases de datos de la AEAT y que complementa la información ya disponible de cara a la elaboración de perfiles de riesgo fiscal y a una más eficiente planificación de las tareas inspectoras, especialmente por lo que respecta a la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de actuaciones de comprobación e investigación.

Así, y por fijarnos en alguno de los ejemplos más recientes, las Directrices del Plan General de Control Tributario y Aduanero aprobadas para 2021 ponen el énfasis en varias ocasio-

---

<sup>69</sup> Como se señalaba ya en el apartado 4 de la Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 (BOE de 11 de marzo de 2015), dedicado a la economía digital,

se pretende emprender las siguientes actuaciones:

- a) Captación de la información disponible en Internet con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria.
- b) Captación de indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, a través de la información que ofrecen empresas especializadas en análisis y valoración de páginas web y de la disponible en las redes sociales.
- c) Utilizando técnicas de análisis de las redes sociales, se analizarán las operaciones comerciales realizadas entre los distintos agentes económicos con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carousel, uso de testaferreros, etc.). Una vez identificados los patrones de fraude, se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación.

nes en la captación de información procedente de nuevas fuentes, incluidas fuentes abiertas en internet, y en el tratamiento de esta información con técnicas de *big data*, para un mejor control del fraude fiscal<sup>70</sup>. Especial atención, en este sentido, va a prestar la Administración tributaria a la detección de deslocalizaciones ficticias de contribuyentes con alto nivel de renta o patrimonio y al control de los cambios de residencia fiscal fuera de nuestro territorio<sup>71</sup>. Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 ponen el acento también en el control de los cambios de residencia ficticios, especialmente respecto a personas físicas titulares de grandes patrimonios o de un alto nivel de renta<sup>72</sup>.

Asimismo, en relación con la economía digital, se resalta en las directrices generales del mencionado Plan de Control Tributario y Aduanero para 2022 que «resulta esencial la obtención de información de las plataformas digitales que actúan como intermediarias y ponen en contacto a empresarios y consumidores ubicados en cualquier parte del mundo». Otro tanto sucede respecto a las operaciones que se realizan con criptomonedas<sup>73</sup>. En general,

<sup>70</sup> Aprobadas por Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE de 1 de febrero de 2021).

<sup>71</sup> Como se indica en la Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, que aprueba las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021:

En los últimos años, la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, las cuales, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias.

Estas herramientas, basadas en el procesamiento de «Big data», han hecho posible efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias. Este análisis ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia en España.

<sup>72</sup> Estas directrices, contempladas en la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (BOE de 31 de enero de 2022), señalan, al respecto, que

los análisis desarrollados a través de las herramientas con las que cuenta la Administración tributaria facilitan a la inspección tributaria la ejecución de las tareas necesarias para conocer de una forma ágil y eficiente indicios, por ejemplo, de residencia, lo que permite tomar las decisiones individualizadas tendentes a desarrollar las actuaciones de control sobre obligados tributarios que declaran ser no residentes y que disponen de un nivel relevante de patrimonio o de renta.

<sup>73</sup> Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021 ya ponían el énfasis en la necesidad de obtener información sobre las operaciones realizadas con criptomonedas y, además, advertían que en algunos casos estas operaciones eran realizadas por el crimen organizado, pues, el mismo dispone de los avances tecnológicos que le permiten utilizar la llamada internet profunda para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos, así como el empleo de criptomonedas como medios de pago, lo cual continúa representando para el control tributario de la AEAT «uno de los desafíos

respecto al comercio electrónico las mencionadas directrices generales señalan expresamente que «se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas»<sup>74</sup>. Tal y como se indica en dichas directrices para 2022

es necesario consolidar las diferentes vías de obtención de información que permiten a la Administración tributaria disponer tanto del importe, como de la naturaleza y la identificación de las partes que forman parte de las operaciones comerciales realizadas en el conjunto de la actividad económica.

A tal efecto, se indica que:

el auge de las nuevas tecnologías y la pandemia no solo han conllevado la transformación de negocios existentes, sino que también han generado nuevas formas de negocio mediante la utilización de redes sociales. Es por ello que se deben redoblar esfuerzos para implementar fórmulas con el fin de obtener información de carácter económico o comercial que pueda ser explotada en una posterior comprobación.

En las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021 se incluyó de forma expresa, como novedad, la introducción en el ámbito del IRPF de técnicas de *big data* para detectar posibles incumplimientos por parte de los contribuyentes y alertarlos anticipadamente sobre ello, a fin de incitarlos a declarar correctamente. Para ello, es muy probable que la Administración tributaria deba apoyarse también en la información disponible en fuentes abiertas de internet –y aquí las redes sociales pueden cumplir un cierto

---

más exigentes en la actualidad». Las directrices del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2022 profundizan en esta línea de abordar el control fiscal de las operaciones realizadas con criptomonedas, indicando que una de las actuaciones a realizar en relación con ello estriba en «la continuación de las tareas iniciadas en años anteriores relativas a la obtención de información procedente de diversas fuentes relacionada con las operaciones realizadas con monedas virtuales». Asimismo, se anuncia el desarrollo normativo y la elaboración de los modelos de declaración para dar cumplimiento a las obligaciones de información que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece para los titulares de monedas virtuales situadas en el extranjero y para proveedores de servicio de cambio de monedas virtuales y de servicios de custodia de monederos electrónicos.

<sup>74</sup> Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 señalan, en efecto, que la AEAT pretende intensificar las actuaciones de control sobre el comercio electrónico y, a tal efecto, indican lo siguiente:

cada vez es más frecuente el desarrollo de las relaciones comerciales fuera del contexto nacional, de forma que, sin perder la perspectiva de la Unión Europea y el objetivo de comercio común, es palpable que por parte de la Agencia Tributaria es necesario disponer de un conocimiento pleno de todas las operaciones comerciales que se realicen. Se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas.

papel-, para captar información fiscalmente relevante de los contribuyentes<sup>75</sup>. Pues bien, las directrices del Plan Anual de Control Tributario para 2022 profundizan en esta técnica, señalando, como una actuación a realizar, la

aplicación de mecanismos de *big data* en el ámbito del IRPF y continuación del proyecto puesto en marcha en 2021 para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales basadas en el enfoque «behavioural insights» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente que favorezca la mejora espontánea de cumplimiento).

Pero, yendo un paso más allá, en las directrices para 2022 se prevé la posibilidad de extender esta técnica también al ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) respecto a contribuyentes sujetos al sistema de Suministro Inmediato de Información<sup>76</sup>. La aplicación de estas técnicas, basadas en la captación, sistematización y análisis de grandes volúmenes de datos con tecnología de inteligencia artificial y en la consecuente elaboración de perfiles de riesgo fiscal, implica un nuevo paradigma en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, que aúna la función de información y asistencia al contribuyente con la función de control tributario, en un intento de potenciar el cumplimiento «voluntario» de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente sin necesidad de tener que recurrir a la apertura de procedimientos de comprobación e investigación tributaria cuyas consecuencias puedan resultar más gravosas para el contribuyente<sup>77</sup>. Sin embargo, estas técnicas, que se materializan en un primer momento en el envío de las famosas cartas-aviso a

<sup>75</sup> En concreto, señalan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021, entre las actuaciones a realizar,

la introducción de mecanismos de «Big data» en el ámbito del IRPF y puesta en marcha de un proyecto para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales y técnicas «nudge» (dirigidas a alentar y fomentar un comportamiento fiscal correcto) basadas en el enfoque «behavioural insights» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente).

<sup>76</sup> En concreto, señalan las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 lo siguiente:

se pueden utilizar estos mecanismos [*big data*] en el ámbito del IVA a partir de la existencia de los libros agregados de los contribuyentes SII de los que dispone la Agencia Tributaria, en un intento de fomentar la mejora en la calidad de los datos registrados en libros a través de la Sede electrónica y, consecuentemente, el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones periódicas.

<sup>77</sup> Como destacan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, se pretende

consolidar nuevas técnicas de trabajo, más eficientes y menos gravosas para el obligado tributario, que aúnen la asistencia y el control, favoreciendo que sean las decisiones voluntarias de los propios contribuyentes adoptadas con la debida información, y no necesariamente los procedimientos administrativos, las que determinen su mejora en el cumplimiento fiscal.

los contribuyentes que incurran en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento fiscal pueden conducir, en un segundo momento, a la apertura de procedimientos de inspección tributaria respecto a contribuyentes que entran claramente dentro de los perfiles de riesgo fiscal determinados, en definitiva, a través del análisis de datos con técnicas de inteligencia artificial<sup>78</sup>. Para potenciar esta estrategia, en el plano orgánico, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 anuncian la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de la gestión tributaria que contará con la colaboración del Departamento de Inspección y que abarcará a las diferentes figuras impositivas<sup>79</sup>.

Y ello, obviamente, representa un problema desde la óptica de los derechos y garantías del contribuyente, pues tales actuaciones está claro que suponen una injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que pueden verse incluso sometidos a un procedimiento de inspección tributaria, con base en modelos y algoritmos predictivos. Por ello, reviste una especial importancia la fase de captación, sistematización y análisis de la información relativa a los contribuyentes, pues de la calidad de los datos recabados por la Administración tributaria puede depender, en última instancia, la apertura de un procedimiento de inspección tributaria.

Como vemos, pues, la AEAT está utilizando las técnicas de *big data* y la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal y, en este ámbito, cobra un cierto protagonismo también esta nueva forma de captación de información con relevancia tributaria, desarrollada a través de mecanismos informáticos que de forma automatizada acceden y colectan los contenidos de libre acceso publicados en páginas de internet, entre ellas redes sociales y plataformas de venta e intercambio de bienes y servicios, con la finalidad de incorporar esa información a sus propias bases de datos y realizar el correspondiente análisis de los datos con técnicas de inteligencia artificial. La AEAT (2015, p. 3) ha explicado en alguna ocasión, en concreto en relación con la ejecución del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2015, que

la captación de información se realizará a través de una serie de herramientas informáticas que permitan ordenar y sistematizar la información. Está previsto cru-

<sup>78</sup> Como señalan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, resulta evidente que en la fase de selección se prestará especial atención a los casos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, por lo que la función de información al contribuyente debe complementarse con un adecuado análisis y, en su caso, selección e inmediata inspección de aquellos contribuyentes cuyos ratios sean anormalmente bajos.

<sup>79</sup> Señalan, en concreto, las directrices generales para 2022 que se impulsará la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de Gestión Tributaria que integrará una visión sistemática y unificada de la asistencia al contribuyente y el control. Esta área coordinará el diseño del análisis de riesgos de las diferentes figuras impositivas y contará con la participación de las diferentes Dependencias Regionales de Gestión tributaria, en colaboración con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

zar la información de más de 200.000 dominios para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria.

Algunas informaciones de los medios de comunicación han detallado que para esta captación automatizada de información en internet se utiliza una herramienta informática llamada *web crawler*, también *web spider* o, en español, «araña de la web» y que se trata de un programa informático diseñado para explorar páginas de internet de forma metódica y automatizada<sup>80</sup>. La Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias menciona en una guía que ha elaborado en 2017, relativa a las buenas prácticas en la aplicación del análisis de datos en las Administraciones tributarias, el ejemplo de la AEAT, que utilizando tecnología de *web scraping* ha lanzado un proyecto para detectar la actividad económica en redes abiertas, señalando que el resultado de este programa incluye la captación en internet de la información relativa a las ofertas de alquiler de bienes inmuebles, así como la información relativa a la evaluación de las ventas en las tiendas virtuales de comercio electrónico<sup>81</sup>. Precisamente, en relación con el control tributario de las rentas procedentes del alquiler de inmuebles, la AEAT ha puesto en marcha el proyecto RIFA (recuperación de información de fuentes abiertas), que incluye, entre otras actuaciones, la obtención en internet de información sobre anuncios de alquileres y el procesado, conservación y explotación de esta información en un lugar específico llamado «RIFA-alquiler inmobiliario»<sup>82</sup>. Asimismo, en referencia a la experiencia de la AEAT, se ha señalado la necesidad de utilizar *crawlers* para captar información de internet, de especial interés para el control de la economía colaborativa<sup>83</sup>.

<sup>80</sup> En este sentido, Núñez (2015). Se afirma, además, en relación con este programa informático, que las arañas web permiten obtener cuantiosa información, que suele ser utilizada por empresas privadas para *analizar a su competencia*. Comienzan visitando una lista de URL's, identifican los enlaces en dichas páginas y los añaden a la lista de URL's a visitar de manera recurrente según los parámetros de búsqueda que se diseñen. Es decir, la operación más habitual es que al programa se le da un grupo de direcciones iniciales, el *crawler* descarga estas direcciones, analiza las páginas y busca enlaces a páginas nuevas. Luego, descarga estas páginas nuevas, analiza sus enlaces y así sucesivamente y de forma permanente. Permite recolectar información de todo tipo.

<sup>81</sup> Tal y como se indica en Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA) (2017, p. 15), respecto a la tecnología *web scraping* (raspado o arañado de la web) se señala en esta guía que se trata de una tecnología que permite captar toda la información disponible o que resulte de utilidad de las páginas de internet. Se indica que a través de esta las Administraciones tributarias podrían, por ejemplo, detectar en qué países están activas las grandes empresas a fin de poder descubrir beneficios hasta ahora ocultos al Fisco o, también, se podría utilizar para obtener rápidamente grandes volúmenes de datos que podrían ser útiles para crear modelos predictivos.

<sup>82</sup> En concreto, se señala en Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017, p. 483), que «se ha descargado información de internet sobre anuncios de alquiler (tanto vacacional como habitual) y, tras realizar un proceso de identificación, se ha volcado en el lugar "RIFA-Alquiler inmobiliario"».

<sup>83</sup> En este sentido, CIAT (2020, p. 55).

### 3. A modo de conclusión

La AEAT está procediendo, por tanto, a la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, lo que constituye una nueva forma de obtención de información mediante el uso de avanzadas tecnologías informáticas. Si bien el artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), indica que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, lo hace señalando expresamente que ello ha de hacerse «con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan». Y es que estas oportunidades que la inteligencia artificial y el *big data* ofrecen a la Administración tributaria para la captación masiva de datos en internet es susceptible de producir una injerencia en derechos fundamentales de los ciudadanos como el de protección de datos de carácter personal, reconocido en el artículo 18 de la Constitución española (CE), y en la libertad de expresión y comunicación, prevista en el artículo 20 de la CE, tal y como hemos analizado al tratar de la experiencia francesa. Por ello, creemos necesaria una regulación legal más detallada de estos nuevos modos de obtención de información por parte de la Administración tributaria española, que, de forma parecida a como ha sucedido en Francia, establezca garantías suficientes para asegurar un equilibrio entre la consecución del deber de contribuir a través de la lucha contra el fraude fiscal y la necesaria, pero adecuada y proporcionada injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos que el logro de aquel objetivo requiere<sup>84</sup>.

A tal efecto, la proporcionalidad en el uso de la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal se convierte en un principio fundamental que ha de guiar la actuación del legislador en la regulación de esta y, por supuesto, la propia actuación de la Administración tributaria en su puesta en práctica, especialmente cuando, como sucede en el caso que analizamos en este trabajo, se produce una colisión con derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>85</sup>. De interés, en este sentido, resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–), en relación con una entrada domiciliaria practicada en el seno de un procedimiento de inspección, cuya autorización judicial el tribunal consideró que incurría en falta de motivación al basarse en meros indicios estadísticos extraídos del análisis de datos con técnicas de *big data* alegados por la Inspección, lo que se tradujo en una actuación claramente desproporcionada<sup>86</sup>. Sin embargo,

<sup>84</sup> Coincidimos con Calderón Carrero (2020, p. 124) cuando señala que

la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y lo sitúe al margen del derecho.

<sup>85</sup> En este sentido, García-Herrera Blanco (2020b, pp. 310-311) pone el énfasis en la necesidad de aplicar el principio de proporcionalidad cuando los derechos afectados tienen la calificación de fundamentales.

<sup>86</sup> Así, en su fundamento jurídico cuarto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–) establece:

la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha venido a modificar los artículos 113 y 142 de la LGT, así como el artículo 8.6) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, otorgando a la Inspección tributaria mayores poderes a la hora de solicitar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la autorización para proceder a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, permitiendo que tal entrada se pueda producir antes del inicio formal del procedimiento de inspección tributaria y relajando las exigencias de motivación del acuerdo de entrada emitido por el órgano competente de la Administración tributaria. Lo cual, si bien puede suponer una mayor eficacia en la actuación de la Inspección tributaria, supone sin lugar a duda un mayor menoscabo de un derecho fundamental de los obligados tributarios, cual es el de la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

Asimismo, resulta fundamental para un correcto uso de la inteligencia artificial la transparencia. Es cierto que la aplicación del principio de transparencia en la utilización de la inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal encuentra un escollo en el hecho de que la Administración no tiene interés en hacer públicos los algoritmos que utiliza para la selección de contribuyentes a inspeccionar porque ello podría malograr la efectividad de su actuación de control tributario. Además, para ello se ampara de forma rocosa en el carácter reservado de los datos tributarios (secreto fiscal) consagrado en el artículo 95 de la LGT, en el carácter secreto del Plan Anual de Control Tributario, del que solo se harán públicas sus directrices generales, establecido en los artículos 116 de la LGT y 170.7) del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAGI), que extiende ese carácter secreto al resto de los planes de inspección e, incluso, en lo que ya constituye una extralimitación reglamentaria, a los medios informáticos de tratamiento de la información y a los demás sistemas de selección de los contribuyentes que vayan a ser objeto de las actuaciones inspectoras<sup>87</sup>. Sin embargo, el uso de las técnicas de inteligencia artificial en casos

---

no está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a este en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude –ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial–, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

<sup>87</sup> Señala, en concreto, el artículo 170.7) del RGAGI, lo siguiente:

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

como el que estamos analizando en este trabajo, por la colisión que producen con los derechos fundamentales, es necesario que tenga un cierto grado de publicidad, de transparencia, que sea conocido por los ciudadanos, en definitiva, que se establezca una cierta ponderación entre las potestades administrativas de obtención de información de forma automatizada y los derechos fundamentales del contribuyente<sup>88</sup>. Y más allá del reforzamiento de la transparencia, como señala la profesora Ribes Ribes (2021, p. 10),

a fin de que las tecnologías disruptivas no conlleven un efecto regresivo en términos de derechos y garantías de los contribuyentes, la primera medida consistiría en reforzar algunos derechos y principios esenciales como son el derecho de acceso a la información, el derecho a la protección de datos, el derecho a la no discriminación, el derecho de defensa, el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de rendición de cuentas<sup>89</sup>.

## Referencias bibliográficas

- AEAT. (2015). La Agencia Tributaria intensificará sus actuaciones para aflorar actividad sumergida. *La Administración al día* [Nota de Prensa de 11 de marzo de 2015].
- AEPD. (2020a). *Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan inteligencia artificial. Una introducción*. <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-02/adecuacion-rgpd-ia.pdf>
- AEPD. (2020b). *Tecnologías y protección de datos en las AA. PP.* <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-11/guia-tecnologias-admin-digital.pdf>
- Bekkers, V., Edwards, A. y Kool, D. de. (2013). Social Media Monitoring: Responsive Governance in the Shadow of Surveillance? *Government Information Quarterly*, 30(4), 335-342.
- Calderón Carrero, J. M. (2020). El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 119-128.
- Carvalho, R. N. (2019). *A utilização de ferramentas de análise de informações do tipo «big data» no âmbito da Receita Federal do*

<sup>88</sup> Al respecto, García-Herrera Blanco (2020b, p. 311 y ss.), haciendo alusión al problema de ponderación que genera la opacidad (potestades administrativas vs. derechos de los contribuyentes), habla de la dificultad regulatoria que deriva de esa ponderación, y plantea como medida de transparencia «[...] la auditoría externa de estos que permita velar por su adecuado funcionamiento, comprobándose los principios en los que se basa y controlándose la inexistencia de discriminaciones o sesgos».

<sup>89</sup> Para la autora, además, «habría que incorporar nuevos derechos y garantías que permitan conciliar dicha transformación tecnológica de la Administración con el adecuado respeto a la posición de los administrados». Y, en efecto, en su brillante trabajo, siguiendo en cierta medida el modelo francés, esta autora nos propone todo un elenco de derechos y garantías del contribuyente, especialmente en relación con la adopción de decisiones automatizadas por parte de la Administración tributaria.

- Brasil. Projeto de Monografia apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília.
- CIAT. (2020). *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones tributarias*. Fundación Bill & Melinda Gates y CIAT. Panamá.
- Crouzet, J., Horion, M. y Soumagne, A. (2020). Legalité des traitements de données et incidences sur la régularité des procédures fiscale et pénale subséquentes. *La Semaine Juridique*, 4, 146-149.
- Peña Amorós, M. M. de la. (2020). *El deber de información*. Dykinson.
- Delphino, K. (2018). *Limites no uso de dados de redes sociais virtuais na fiscalização tributária*. Monografía (Curso de Especialização). Programa de Educação Continuada da Escola Politecnica da Universidade de Sao Paulo. Universidade de Sao Paulo.
- Drumbl, M. L. (2021). Audited: Social Media and Tax Enforcement. *Oregon Law Review*, 99(2), 301-358.
- Federico, C. y Thomson, T. (2019). Do IRS Computers Dream about Tax Cheats? Artificial Intelligence and Big Data in Tax Enforcement and Compliance. *Journal of Tax Practice & Procedure*, febrero-marzo, 43-47.
- Freeman, J. B. (2019). The IRS and Big Data: The Future of Fighting Tax Fraud. *Today's CPA*, 46(4), 5-6.
- Hatfield, M. (2015). Taxation and Surveillance: An Agenda. *The Yale Journal of Law & Technology*, 17(319), 319-367.
- Houser, K. A. y Sanders, D. (2017). The Use of Big Data Analytics by the IRS: Efficient Solutions or the End of Privacy as We Know it? *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*, 19(4), 817-872.
- García, A. (24 de enero de 2021). Hacienda vigila ya el retiro dorado de los *youtubers* en Andorra. *El País*. <https://elpais.com/economia/2021-01-23/hacienda-vigila-ya-el-retiro-dorado-de-los-youtubers-en-andorra.html>
- García-Herrera Blanco, C. (2020a). El uso de la inteligencia artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. CIAT. <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>
- García-Herrera Blanco, C. (2020b). El uso del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes. En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*. Thomson Reuters.
- García Martínez, A. (2020). La utilización de *big data* para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente. En J. Bermúdez Sánchez y A. de Marcos Fernández, A. (Coords.), *Transparencia, lobbies y protección de datos*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Gilles, W. y Bouhadana-Gilles, I. (2020). L'effectivité du droit des données et des Gouvernements ouverts. *International Journal of Digital and Data Law*, 6.
- Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA). (2017). *Good Practice Guide. Applying Data and Analytics in Tax Administrations*. IOTA. [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg\\_project/iota-practice-guide.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg_project/iota-practice-guide.pdf)
- Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2017). *Memoria de la Administración Tributaria 2017*. Ministerio de Hacienda. Tomo I.
- Lequesne Roth, C. (2019). La science des données numériques au service du contrôle fiscal français. Réflexions sur



l'algocratie. En A. Pariente (Dir.), *Les chiffres en finances publiques*. Mare & Martin.

Quarta, L. (2020). Impiego di sistema AI da parte di Amministrazioni finanziarie ed agenzie fiscali. Interesse erariale versus privacy, trasparenza, proporzionalità e diritto di difesa. En A. F. Uricchio, G. Riccio y U. Ruffolo (Eds.), *Intelligenza artificiale tra ética e diritti*. Caccucci Editore.

Núñez, F. (2015). Hacienda rastreará la información de 200.000 webs. *Diario El Mundo*. <https://www.elmundo.es/economia/2015/03/12/5500ae2022601d20498b4574.html>

Perrotin, F. (2020). Ciblage des contrôles fiscaux et datamining. *Le Quotidien Juridique*.

Pianko, D. (2020). *Analytics to Fight Tax Fraud*. International Institute for Analytics.

Ribes Ribes, A. (2021). La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración. *Quincena Fiscal*, 18 [BIB 2021/4910].

Scarcella, L. (2019). Tax Compliance and Privacy Rights in Profiling and Automated Decision Making. *Internet Policy Review*, 8(4), 1-19.

Toscher, S. y Kellerman, D. (2019). The Impact of Big Data on IRS Civil and Criminal Tax Enforcement. *Los Angeles Lawyer*, julio-agosto, 14-47.